Die offene Handelsgesellschaft im Reichssteuerrecht

unter besonderer Berücksichtigung der Reichsverkehrssteuern.

Auszug

aus der

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

einer

Hohen Juristischen Fakultät der Philipps-Universität Marburg

vorgelegt von

R. UNIV BIBLIOTHEEK LEIDEN

Referendar **Walter Becker**

aus Süchteln

Referent: Prof. Dr. Walter Merk.

MARBURG

Buchdruckerei Julius Mutz

1924.

I. Die rechtliche Stellung der oHG nach der RAO.

1. Die oHG als steuerliches Rechtssubjekt.

Das Steuerrecht setzt neben die vom bürgerlichen Recht anerkannten Rechtssubjekte (natürliche und juristische Personen) noch Personenvereinigungen „die als solche steuerpflichtig sind, aber keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen." (§ 86 RAO). Hierzu gehört auch die oHG. Das führt zur Annahme einer relativen steuerlichen Rechtsfähigkeit, ähnlich wie es in der ZPO prozessuale Rechtssubjekte gibt, z. B. den durch Verklagtwerden in ein Prozeßverhältnis gebrachten nichtrechtsfähigen Verein (§ 50 ZPO). § 86 RAO schafft nur die Möglichkeit einer solchen steuerrechtlichen Selbständigkeit der oHG. Ihr eine solche beizulegen ist nach § 79 dem einzelnen Steuergesetz, welches den Steuerschuldner zu bestimmen hat, überlassen. Wird die oHG als solche für steuerpflichtig erklärt, so haben ihre Geschäftsführer gemäß §§ 85, 86 RAO die Stellung von gesetzlichen Vertretern der oHG, werden behandelt wie die Organe einer juristischen Person.

Die steuerrechtliche Selbständigkeit der oHG steht in Einklang mit der ihr auch im Zivilrecht zukommenden, einer juristischen Person ähnlichen Stellung, die aus § 124 HGB und aus der darin zum Ausdruck gekommenen vermögensrechtlichen Selbständigkeit gefolgert wird. (Vgl. RFH 2 S. 197 u. RG 84 S. 108).

Bei Erklärung der oHG zum steuerlichen Rechtssubjekt wird die Stellung des Steuerfiskus verbessert, da gemäß § 302 RAO dann die Zwangsvollstreckung in das Gesellschaftsvermögen erfolgt, während sonst der Fiskus nur Steuergläubiger der Gesellschafter ist und dann nur die Möglichkeit hat, die Gesellschaft zu kündigen und sich an den Liquidationserlös des steuerpflichtigen Gesellschafters zu halten.

2. Die Stellung der Gesellschafter.
Das Gesellschaftsvermögen und der Gesellschafteranteil.

Weiter entfernt sich die RAO vom bürgerlichen Recht in der Behandlung des Gesellschaftsvermögens und des Anteils der Gesellschafter an diesem. Während das bürgerliche Recht das Bestehen von zahlenmäßig erfaßbaren Anteilen an dem den Gesellschaftern zur gesamten Hand gehörenden Gesellschaftsvermögen verneint, löst die RAO das Gesamthandseigentum in Bruchteile auf durch die Bestimmung des § 80 Abs. 2: „Steht ein Gegenstand mehreren zur gesamten Hand zu, so sind die Beteiligten so zu besteuern, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen

zur gesamten Hand berechtigt sind, oder nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.“ Diese Bestimmung war notwendig, um in den Fällen, in denen nicht die oHG als solche, sondern die einzelnen Gesellschafter von einem Steuergesetz zu Steuerschuldnern erklärt werden, (das sind weitaus die meisten und zwar immer, wenn es sich um Gesetze handelt, die die Steuerpflicht an Eigentums- und Forderungsrechte knüpfen), diese Besteuerung überhaupt durchführen zu können.

Es hat sich an den § 80 Abs. 2 ein umfangreicher Meinungsstreit geknüpft, ob es sich hier um eine bloße Bewertungsvorschrift oder um eine materielle Vorschrift handele, die „einen von den Formen des Zivilrechts verschiedenen Steueranspruch schafft.“ (RFH 5 S. 182) Das m. E. richtige Ergebnis wird gewonnen, indem man den § 80 Abs. 2 in seine Bestandteile zerlegt. Der erste, der die Auflösung des Gesamthands- in Bruchteilseigentum betrifft, bedeutet ohne Zweifel einen Eingriff in das materielle Recht; der zweite, der sich mit der Ermittlung der Höhe der Bruchteile befaßt, ist nur Berechnungsvorschrift. Dabei ist zu beachten, daß auch hinsichtlich der Auflösung des Gesamthands- in Bruchteilseigentum die Setzung der Grenzen dieser Auflösung und der aus ihr zu ziehenden Folgerungen dem einzelnen Steuergesetz überlassen bleibt. (RFH 12 S. 76.)

Allgemein aber gilt, daß die Bestimmung des § 80 Abs. 2 RAO nicht die dem Gesamthandseigentum wesentliche Verfügungsbeschränkung der Gesellschafter ohne weiteres aufgehoben hat, auch nicht dem Steuerfiskus gegenüber.

II. Die oHG in den einzelnen Reichsverkehrssteuern.

1. Steuern bei der Entstehung der oHG.

a) Die Kapitalverkehrssteuer.

Die Entstehung der oHG kann erfolgen als Neugründung, durch Aufnahme eines oder mehrerer Gesellschafter in ein bisher von einem Einzelkaufmann geführtes Geschäft oder durch Fortführung einer Einzelfirma durch die Gemeinschaft der Erben des bisherigen Inhabers als oHG.

In den beiden ersten Fällen der Gründung ist die Entstehung einer Kapitalverkehrssteuerpflicht unstreitig. Dagegen entsteht eine solche Steuerpflicht m. E. bei der Fortführung durch eine Erbengemeinschaft nur dann, wenn der Wille der Erben darauf gerichtet ist, nunmehr eine neue, auf Dauer berechnete Erwerbsgesellschaft zu gründen. Das muß gefolgert werden aus dem Zweck des Kapitalverkehrssteuergesetzes, die Zusammenfassung von Kapital zwecks besserer Ausnutzung desselben in Gesellschaften zu treffen. Dieser Gesichtspunkt

hat auch zu der Scheidung der Erwerbsgesellschaften in die schärfer besteuerte Gruppe A., Kapitalgesellschaften und die geringer besteuerte Gruppe B., Andere Erwerbsgesellschaften geführt. Zu Gruppe A gehören die Gesellschaften, deren Kennzeichen gemäß § 3 h KVStG die freie Veräußerlichkeit der Anteile und die Haftung nur mit diesen ist. Bei ihnen steht die unpersönliche Kapitalmasse im Vordergrund. Bei der Gruppe B hingegen handelt es sich um Gesellschaften, die mit der Person ihrer Gesellschafter enger verknüpft sind, bei denen der Gesellschafter auf Grund weitgehender Haftung ein größeres Wagnis mit der Beteiligung auf sich nimmt. Damit rechtfertigt sich die geringere Besteuerung der Gruppe B zu der auch die oHG gehört.

Steuerschuldner sind bei der Gründung die Gesellschafter nach Maßgabe des § 80 Abs. 2 RAO, da die Gesellschaft als solche weder als Veranlasser oder Vollzieher der Urkunde, noch als Anmelder der Eintragung in das Handelsregister in Frage kommt, an welche Tatbestände die Steuer laut § 19 d. G. geknüpft ist.

b) Die Grunderwerbsteuer.

Bei der Gründung kommt neben der Kapitalverkehrssteuer häufig auch die Grunderwerbsteuer zur Hebung, wenn die neugegründete Gesellschaft Grundbesitz erwirbt. Geschieht dies durch Erwerb von Dritten Nichtgesellschaftlern, so zahlen die Gesellschafter die Steuer des § 1 GEStG nach Maßgabe des § 80 Abs. 2 RAO anteilig im Verhältnis ihrer Kapitalanteile. Bringt dagegen ein (oder mehrere) Gesellschafter Grundstücke statt oder neben einer Geldeinlage in die Gesellschaft ein, so bleibt gemäß § 460 RAO ein seinem sog. Anteil am Gesellschaftsvermögen, d. i. bei der Gründung ein seiner Einlage entsprechender Teil des Grundstückswertes von der Steuer frei.

Bei der Schaffung einer Familien-oHG wird gemäß § 8 Nr. 5 u. 6 des Ges. die Steuer so lange nicht erhoben, als kein Fremder in die Gesellschaft aufgenommen wird.

2. Steuern bei Veränderungen im Kapital- u. Gesellschafterbestand.

a) Die Grunderwerbsteuer.

Durch die Fassung des § 460 RAO, der dem § 80 Abs. 2 nachgebildet ist, steht fest, daß im Grunderwerbsteuergesetz die Annahme der bruchteilmäßigen Berechtigung der Gesellschafter gilt. Es wurde oben schon angedeutet, daß auch die Setzung der Grenzen dieser Annahme dem einzelnen Steuergesetz vorbehalten ist. Die Entscheidung darüber, wie weit diese Grenzen im GEStG gesteckt sind, wird praktisch bei der umstrittenen Frage, ob der Wechsel im Personenstand von oHGen eine Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 des Gesetzes nach sich zieht. Dieses hat der Reichsfinanzhof in der

Entscheidung vom 9. 4. 23 (R. F. H. 12, S. 76) verneint, indem er sich in Übereinstimmung mit der im Schrifttum herrschenden Meinung und im Gegensatz zu seiner früheren Ansicht (vergl. R. F. H. 5, S. 182) auf den Standpunkt stellt, daß der Sinn des Grunderwerbsteuergesetzes, insbesondere der §§ 3, 10 und 15 einer solchen Besteuerung widerspreche. Dem ist beizutreten, da tatsächlich in diesen Vorschriften zum Ausdruck gebracht ist, daß bei oHGen, die in dieser Beziehung durch § 3 und 10, allerdings unberechtigt und überflüssig, mit den juristischen Personen in eine Reihe gestellt werden, die Vereinigung sämtlicher Anteile in einer Hand als Eigentumsübergang am ganzen Grundstück betrachtet und so besteuert werden, die einzelnen Verschiebungen in dem Anteilsverhältnis also nicht besteuert werden sollen. Auch die periodische Besteuerung des § 10 ist nur mit Rücksicht hierauf einigermaßen gerechtfertigt.

b) Die Kapitalverkehrssteuer.

Der Wechsel im Kapital- und Gesellschafterbestand der oHG unterliegt der Besteuerung durch das KVStG § 17 b u. c. (Beitritt und Erhöhung der Einlage) einerseits nur, wenn die Gesellschaft durch den Beitritt eines Gesellschafters eine wirtschaftliche Kräftigung, sei es durch Zuführung von Kapital oder Arbeitskraft oder sonstiger in der Person des neuen Gesellschafters liegender Vorteile erfährt. Vor allem also dann nicht, wenn ein Gesellschafter aus-, ein anderer an dessen Stelle mit Zustimmung der anderen Gesellschafter in die Gesellschaft eintritt. Allerdings tritt in diesem Falle die Steuer des § 17 d in der Person der wechselnden Gesellschafter in Wirksamkeit. Andererseits ist zur Entstehung einer Kapitalverkehrssteuerpflicht die Errichtung einer Urkunde oder die Eintragung des steuerpflichtigen Rechtsvorganges in ein öffentliches Register erforderlich. Dies Beurkundungsprinzip ist deshalb gewählt, um einer beständigen Beunruhigung der Gesellschaften durch die Annahme einer Steuerpflicht bei Veränderung der Kapitalkonten, etwa durch Stehenlassen von Gewinn oder sonstige, nur innerhalb der Geschäftsbücher vorgenommene Höherbuchungen der Kapitalanteile zu vermeiden.

Die Kapitalverkehrssteuer ist entweder von den Gesellschaftern nach Maßgabe des § 80 Abs. 2 RAO, so bei der Gründung oder von der Gesellschaft als solcher, so wenn die Gesellschaft in einem steuerpflichtigen Vertrage mit einem Gesellschafter als Partei aufgetreten ist, zu zahlen. Im Falle der schenkweisen Überlassung von Gesellschaftsrechten wird keine Kapitalverkehrssteuer erhoben. Bei der Schenkungssteuer, die sich an diesen Vorgang knüpft, kommt, auch wenn die Beschenkten mit Gesellschaftern verwandt sind, nicht die Steuerbefreiungsvorschrift des § 22 Erbschaftssteuergesetz zur Anwendung, sondern die Steuer wird nach Klasse 5 des § 9 erhoben,

da die oHG als solche, die als Schenker auftritt, nicht mit ihren Gesellschaftern verwandt ist.

3. Die Umsatzsteuer.

In der Umsatzsteuer ist Steuerpflichtiger gemäß § 11 UStG „wer das Handelsgewerbe ausübt.“ Das sind aber nicht die Gesellschafter, da ja einzelne von ihnen von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein können, sondern auf Grund des § 124 HGB die Gesellschaft selbst. Deshalb sind Umsätze zwischen zwei aus denselben Gesellschaftern bestehenden oHGen dann möglich und ohne Anwendung des § 80 Abs. 2 RAO steuerpflichtig,[1]) wenn die beiden Gesellschaften rechtlich mit eigenem Vermögen derart ausgestattet sind, daß die verschiedenen Vermögensmassen dem Zugriff der bei beiden Gesellschaften beteiligten Gläubiger in verschiedenem Maße ausgesetzt sind. Liegt eine derartige Vermögenstrennung nicht vor, so können einerseits keine steuerpflichtigen Umsätze zwischen beiden Gesellschaften angenommen werden, andererseits aber kann dann auch eine oHG nicht die Freistellung von der Steuer gemäß § 7 UStG verlangen, wenn sie von einer vermögensrechtlich abhängigen Tochtergesellschaft ihre Beförderungen ausführen läßt. Die Tochtergesellschaft handelt dann als Besitzdienerin der Muttergesellschaft.

3. Die oHG bei der Auflösung, Liquidation und Veräußerung des Geschäftes im Ganzen.

Die im Umsatzsteuergesetz bestehende Steuerpflicht der oHG als solche hält auch im Liquidationsverfahren an, da bis zu dessen Beendigung die Gesellschaft als solche weiterbesteht. Die Liquidatoren treten dann an die Stelle der Geschäftsführer im Sinne des § 84 RAO. Weil die Gesellschaft bis zur Verteilung des Liquidationserlöses fortbesteht, ist die Gesellschaft auch für Veräußerungen des Gesellschaftsinventars zum Zwecke der Liquidation umsatzsteuerpflichtig, selbst wenn Gegenstände dieses Inventars von Gesellschaftern unter Belastung ihres Liquidationskontos mit dem Gegenwert erworben werden.

Im Falle der Auflösung der oHG durch Veräußerung des Geschäftes im Ganzen haftet, gleichviel in welcher Form und an wen die Veräußerung erfolgt, der Erwerber neben dem Veräußerer, d. i. neben der Gesellschaft als solcher für die Steuer gemäß § 96 RAO.

---

[1]) R. F. H. 7, S. 207